

**A. I. N°** - 299904.0003/18-0  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 04.01.2019

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0234-04/18**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Os autuantes em sede de informação fiscal acolhem os argumentos defensivos referentes a erro de cálculo do imposto, por inobservância do Convênio ICMS 52/91. Não acolhida a tese de inexistência de fato gerador do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias e bens, mantido o lançamento quanto a este aspecto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 23 de abril de 2018, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$342.848,84, além de multa de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1. 06.01.01.** Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de R\$289.681,84.

**INFRAÇÃO 2. 06.01.01.** Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, referente a transferência de bens, no montante de R\$ 53.167,00.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 69 a 76, onde, após resumir dos fatos, aponta que a apuração se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, pois a Contribuinte não realizou e tampouco realiza operações em desacordo com a legislação em vigor; na verdade, a hipótese é de improcedência manifesta do Auto de Infração, como será demonstrado adiante.

Na infração 1, argumenta que em virtude da mudança na metodologia de cálculo do ICMS/DIFAL no Estado da Bahia, promovida pela Lei nº 13.373/2015, de 21/09/2015, que alterou o artigo 17, XI da Lei nº 7.014/1996, passando a dispor que o IPI, o frete, as demais despesas cobradas e o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas devem integrar a base de cálculo do ICMS/DIFAL, verificou que parte dos recolhimentos listados foi realizada em valor inferior ao devido, porém, também se verifica que há equívocos no cálculo realizado pela SEFAZ/BA, o que torna esta infração parcialmente procedente.

Na nota fiscal 107.043, diz ter sido incluída na base de cálculo do ICMS/DIFAL e o imposto calculado à alíquota de 10%, entretanto a mercadoria adquirida está enquadrada no Convênio ICMS nº 52/91, com alíquota do ICMS/DIFAL equivalente a 3,66% e não a 10%, o que resulta em imposto no valor de R\$441,36.

Tendo em vista ter recolhido ICMS/DIFAL, no montante de R\$ 1.099,81, ou seja, realizado a maior pela empresa, assevera não restar saldo a pagar do imposto e assim, impugna o valor autuado de R\$122,20, lançado indevidamente.

Mesma a situação da nota fiscal 15.047, onde o imposto foi calculado à alíquota de 10%, no valor de R\$114,42, contudo, a mercadoria adquirida também se encontra enquadrada no Convênio ICMS 52/91, com alíquota do ICMS/DIFAL equivalente a 3,66%, e não a 10%, o que resulta no valor de R\$41,33.

Diante do recolhimento do imposto no valor de R\$ 37,69, ter se realizado a menor, aduz restar saldo a pagar no valor de R\$ 3,64 e não de R\$76,73, o que a faz impugnar o valor de R\$73,09 relativo ao imposto cobrado a maior.

Na Nota Fiscal nº 4.325, alega ter sido o ICMS/DIFAL incidente sobre esta nota fiscal recolhido por substituição tributária, conforme cópia da nota fiscal. Assim, improcede o valor de R\$265,38, cobrado indevidamente, ao passo que na Nota Fiscal nº 45.975, o imposto incidente sobre o item 06 desta nota fiscal foi recolhido corretamente por substituição tributária, conforme cópia da nota fiscal, o que torna a exigência improcedente no valor de R\$137,53, cobrado indevidamente, restando saldo a pagar de R\$147,72, referente aos itens 01, 02 e 03 que foram recolhidos a menor pela autuada.

Na Nota Fiscal nº 76.874, argumenta ser sido incluída na base de cálculo do ICMS/DIFAL e calculado o imposto devido à alíquota de 14%, no valor de R\$ 261,81, porém, a mercadoria adquirida está enquadrada no Convênio ICMS 52/91, com alíquota equivalente a 3,66%, e não a 14%, que resulta no valor de ICMS/DIFAL de R\$64,54, e diante de que o recolhimento do ICMS/DIFAL, no valor de R\$ 58,86, foi realizado a menor, aponta saldo a pagar no valor de R\$5,68 e não de R\$202,95. Assim, impugna o valor de R\$197,27, relativo ao ICMS/DIFAL cobrado a maior.

Na Nota Fiscal nº 94.908, foi incluída na base de cálculo se computando a alíquota de 14%, no valor de R\$ 245,07, entretanto, a nota fiscal foi emitida com alíquota de 7%, portanto a alíquota correta é de 11% e não 14%, que resulta em valor de ICMS/DIFAL de R\$ 201,94, e diante do recolhimento do imposto, no valor de R\$165,59, ter sido realizado a menor, diz restar saldo a pagar, no valor de R\$36,35, e não de R\$ 79,48, motivo pelo qual contesta o valor de R\$43,12, relativo ao ICMS/DIFAL cobrado a maior.

Por fim, na Nota Fiscal nº 8.815, assevera ter sido computada na base de cálculo do ICMS/DIFAL a alíquota de 11%, apesar de ter aplicado o percentual correto do imposto de 3,66%, uma vez que a mercadoria adquirida está enquadrada no Convênio ICMS 52/91, que resultou em imposto no montante de R\$126,81, sendo que com a inclusão de 8,8% na base de cálculo e aplicação da alíquota de 3,66%, o imposto tido como devido é de R\$123,75, e tendo em vista que o recolhimento do imposto, no valor de R\$112,85, foi realizado a menor, resta saldo a pagar, no valor de R\$10,90, e não de R\$13,96. Assim, impugna o valor de R\$ 3,06, relativo ao ICMS/DIFAL cobrado a maior na autuação.

Apresenta o seguinte resumo, no valor total indicado para pagamento perfaz o montante de R\$ 288.840,18, sendo impugnado o montante de R\$841,66:

Competência	Valor autuado	Defesa	Pagamento
jan/16	39.287,92	-	39.287,92
fev/16	42.488,86	195,29	42.293,57
mar/16	46.803,18	402,92	46.400,26
abr/16	28.636,61	-	28.636,61
mai/16	45.912,29	-	45.912,29
jun/16	36.613,01	200,33	36.412,68
jul/16	22.028,43	-	22.028,43
ago/16	26.006,84	-	26.006,84
set/16	-	-	-
out/16	1.783,34	-	1.783,34
nov/16	104,52	43,12	61,40
dez/16	16,84	-	16,84
<b>Totais</b>	<b>289.681,84</b>	<b>841,66</b>	<b>288.840,18</b>

Na infração 2, alega a inexistência de fato gerador, diante de se tratar de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não sem antes observar ter constatado que parte do ICMS/DIFAL relativo à Nota Fiscal nº 46.969, no valor de R\$64,52, foi recolhido conforme aponta o Relatório de Diferencial de Alíquota do período de competência 06/2016, o qual não foi considerado nos cálculos da Fiscalização.

Quanto ao restante dos créditos apurados, vê a infração como improcedente, porque a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS, razão pela qual também não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquotas (DIFAL).

Invoca o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal que afirma incidir o ICMS sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”, ao tempo em que se socorre da doutrina, representada por Paulo de Barros Carvalho ao esclarecer que “*operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento*”.

Destaca entre as operações jurídicas que dão azo à cobrança de ICMS, a compra e venda mercantil, hoje conceituada pelo artigo 481 do Código Civil nos seguintes termos: “*pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, pagar-lhe certo preço em dinheiro*”, entendendo dever ser cumprida, ainda, a regra atinente à definição de Fato Gerador, constante do artigo 114 do CTN. Em relação ao ICMS, a situação definida em lei como necessária e suficiente, a constituir a hipótese de incidência do tributo, necessita, concomitantemente, dos seguintes elementos: a) operação (vale dizer, negócio jurídico); b) circulação (ou seja, transferência de titularidade do bem); c) mercadoria (isto é, ato de mercancia, com fito de lucro).

Pontua que o ato onde não ocorre transferência de titularidade de produtos, sem natureza negocial, não constitui operação, para fins de incidência do ICMS. E seguindo essa linha de pensamento, não há como querer sustentar que a operação autuada pelo fisco possui natureza negocial, ou que levou a qualquer transferência de titularidade de mercadoria.

Por sua vez, na mera transferência de produto não há atos de circulação, mas mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos (artigo 1.142 Código Civil), sem modificação quanto à titularidade, diz, e a mera transferência de produto (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, não envolve ato de comércio, pois ninguém vende para si mesmo. Assim, se não se pode falar em ato de comércio, tampouco há que se falar em mercadoria.

Conclui invocando o ensinamento de José Eduardo Soares de Melo no sentido de que “*As transferências de quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem constituir fatos geradores de ICMS*”.

Menciona nesse sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça já se encontra consolidado na Súmula nº 166 da jurisprudência daquela Corte, a qual prevê “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Destaca que no julgamento do RESP 1.125.133/SP em 25/08/2010 (DJe 10/09/2010 RTFP vol. 96 p. 392), sob o rito do julgamento de recursos especiais repetitivos, o STJ sedimentou definitivamente que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade, e não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, conforme já preconizado pela Súmula 166 daquela Corte Superior, uma vez que a regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida no artigo 155, II, da Constituição Federal, e a circulação de mercadorias versada no

dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

Fala que o ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e a lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias, pois tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física), sendo unânime a doutrina e a jurisprudência ao mencionarem que a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não constitui a hipótese de incidência prevista pela Constituição Federal em relação ao ICMS.

Destarte, não havendo circulação ou mercadoria, não havia operações sujeitas à incidência isentas do ICMS e, portanto, não caberia o pagamento do diferencial de alíquotas, tornando incabível a infração 2, que se refere a transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, frisa.

Requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais nos termos do RPAF/99, artigos 126 e 127, oportunizando-se manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, artigo 127, § 7º), a fim de resguardar o contraditório, e que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedentes as infrações, salvo na parte reconhecida da infração 01, já que a Petrobras não cometeu infração, tendo recolhido o ICMS na forma da legislação tributária. Assegura que a parcela da infração 1 que foi reconhecida será recolhida, e, tão logo se tenha o comprovante, este será juntado aos autos.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 119 a 121 verso esclarece que em relação à defesa apresentada que deixam de analisar os argumentos quanto à interpretação de normas legais aplicáveis aos fatos, por diversas vezes citadas em sua defesa, se restringindo somente quanto a análise técnica e tributária da matéria em lide conforme abaixo, informando inicialmente que para desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização a respeito de divergências nos recolhimentos de impostos, foram emitidas as seguintes intimações DTE de nº 57.564 de 10/01/2018 e 57.566 de 15/01/2018, atendidas em 24/01/2018.

Na infração 1 apontam o fato de a autuada ter reconhecido a mesma parcialmente, no valor de R\$ 288.840,18 referente às notas fiscais listadas no demonstrativo “Anexo A” do PAF, restando as Notas Fiscais nºs 107043, 15047, 4325, 45975, 76784, 94908 e 8815 as quais alega divergências diversas que passam a analisar:

Na Nota Fiscal nº 107.043, diante da alegação de que a mercadoria adquirida está enquadrada no Convênio ICMS 52/91, verificaram o argumento em questão e constataram que apesar da descrição do material na nota fiscal constar como “TRANSDUTOR ELETRO-PNEUMATICO”, a NCM utilizada foi 84541000 que pelo Convênio ICMS 52/91 trata-se de “43.1 Conversores”. Desse modo acatam os argumentos da Autuada, nada restando a recolher.

Para a Nota Fiscal nº 15.047, da mesma forma, analisaram o argumento defensivo em questão e constataram que apesar da descrição do material na nota fiscal constar como “ARRUELA SEXTAVADA 28,2X8,6X3,2MM”, a NCM utilizada foi 84213990 que pelo Convênio ICMS 52/91 trata-se de “17.6 Aparelhos para filtrar ou depurar gases”. Desse modo acatam os argumentos da defesa, restando o valor de R\$ 1,43 a recolher.

Quanto à Nota Fiscal nº 4.325, a autuada argumenta que o ICMS/DIFAL sobre esta nota foi recolhido por substituição tributária conforme documento, tendo constatado que a nota fiscal em questão é confirmado que a empresa vendedora enquadrada no Simples Nacional, efetuou o recolhimento por substituição, uma vez que existem dois recolhimentos efetuados para duas notas fiscais de mesmo número 46.969: o primeiro lançado à folha 12 no valor de R\$2,26, correspondente à nota fiscal oriunda de Sergipe cujo valor do item é R\$ 37,59, e o segundo lançado à folha 10 no valor de R\$ 64,52, correspondente a nota fiscal oriunda do Paraná cujo valor do item é R\$586,50. Desse modo refizeram o demonstrativo, cujo valor apurado é de R\$53.104,73.

Quanto aos argumentos da infração 2, na qual a empresa autuada discorre sobre vasta literatura

do direito, apresentando citações de diversos autores, finalizando com a citação que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça já se encontra consolidado na Súmula nº 166, se eximem de opinar a respeito, exceto quanto a Súmula 166, a qual não é vinculante, além de ser anterior à Lei Complementar (LC) 87/1996, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do ICMS, e que em seus artigos 12 e 13, § 4º prevê que *considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e a base de cálculo do imposto é na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no Mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Portanto falam estar previsto tanto o fato gerador como a base de cálculo do ICMS para operações de transferência interestadual, além do que a Lei Estadual do ICMS, que define esta questão, em seu artigo 4º, inciso I, ao estabelecer a regra do momento da ocorrência do fato gerador do imposto, consoante reprodução.

Sendo assim, esclarecem que a alegação de não incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias para estabelecimentos do mesmo contribuinte não subsiste, pois, essas operações são definidas na legislação como tributadas, nos termos da Constituição Federal, Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96, o que o fazem manter a autuação no valor remanescente, após correção efetuada de R\$53.104,73.

Intimado a tomar conhecimento do teor da informação fiscal (fls. 177 e 178), o contribuinte retorna ao feito, no sentido de (fls. 180 a 182 verso), oportunidade na qual, após resumir os fatos até então ocorridos, em relação à infração 01, com relação ao valor remanescente da mesma em discussão, de R\$841,66, os autuantes reconheceram as suas alegações e realizaram novo cálculo para as notas fiscais apontadas na defesa, culminando em novos valores tidos como devidos, informando ter recolhido o saldo remanescente apurado, em 31 de julho de 2018, ao passo que na infração 2 mantém os argumentos anteriormente apresentados, ressaltando que apesar de na informação fiscal constar que não foi deduzido dos cálculos o montante de R\$64,52, no cálculo realizado para a nota fiscal 46.969, concordando com o argumento defensivo, tal valor não foi deduzido do montante de R\$53.104,73, quando o total correto deveria ser R\$53.102,48, conforme demonstra.

Conclui reiterando os termos da defesa apresentada, e o julgamento do lançamento como improcedente.

Retornando mais uma vez ao feito, os autuantes se manifestam à fl. 252, no sentido de que considerando as alegações apresentadas, para a infração 01, tendo sido consideradas as alegações da defesa, consideram extinta a infração, ao passo que na infração 02, no demonstrativo (fl. 57) consta um valor de DIFAL paga de R\$ 2,26 para a nota fiscal 46.969. Na informação fiscal (fl. 121) consideraram o valor correto informado pela Autuada de R\$64,52. Portanto, a diferença a ser abatida será de R\$64,52 - R\$2,26 = R\$ 62,26, sendo o saldo remanescente de R\$53.104,73.

Consta à fl. 255 cópia do extrato de recolhimento de parcela do lançamento reconhecido como devida pelo sujeito passivo.

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, tendo observado que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Não existindo questões preliminares a serem analisadas, adentro no mérito da autuação, pela infração 1, em relação à qual, a tese defensiva é a de que a mesma é parcialmente procedente, pelo fato de não ter observado a mudança no cálculo da base de cálculo do imposto para fins de apuração introduzido na Lei 7.014/96, entretanto, aponta uma série de documentos fiscais nos quais o cálculo teria disso efetuado de forma incorreta, vez que não respeitado o Convênio ICMS 52/91.

O artigo 17 da Lei nº 7.014/96, dispõe sobre a base de cálculo do imposto, e determina em seu inciso XI, vigente a partir de 01 de janeiro de 2016, por força do artigo da Lei nº 13.373, de 21 de setembro de 2015, que *“nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo”*.

Tais incisos XV e XVI, do caput do artigo 4º da mencionada Lei nº 7.014/96, o qual estabelece o regramento acerca do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, estabelecem respectivamente o momento *“da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto”*, e *“da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação”*, e quanto a tal aspecto, inexistente qualquer objeção ou impugnação por parte da autuada, que reconhece ter calculado equivocadamente o valor do imposto devido, inclusive realizou o recolhimento da parcela lançada, exceto a parte que contesta.

Esta, diz respeito ao fato de ao seu entender, não terem os autuantes obedecido ao comando contido no Convênio ICMS 52/91, datado de 30 de setembro de 1991, e alterações posteriores, o qual concedeu redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.

Quando da realização dos cálculos para apuração do imposto devido, os autuantes, segundo a empresa autuada, não consideraram tais reduções de base de cálculo previstas para alguns dos itens inseridos na autuação, fazendo com que o valor lançado correspondesse a parcela superior àquela devida, motivo pelo qual acolheram os apontamentos do sujeito passivo, fazendo com que a lide deixasse de existir, diante, inclusive, do recolhimento realizado pela empresa, daquilo entendido como devido.

Logo, acato os ajustes realizados pelos autuantes, remanescendo parcela no Auto de Infração de R\$ 288.840,18, de acordo com tabela anteriormente apresentada, sendo a infração parcialmente subsistente em tal valor.

Na infração 2, a tese defensiva se estriba na argumentação de que não incide o imposto sobre as transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo a autuada se apegado à Súmula nº 166 do STJ, como elemento a ser aplicado em seu favor, por se tratarem de transferências interestaduais (remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular), cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetable.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não,*

*próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*(...)*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe no artigo 2º, inciso IV da Lei nº 7.014/96:

*Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes.*

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

*§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;*

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carraza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: *“Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.*

Gostaria de fazer ainda a respeito, algumas observações: A primeira é a de que sabido é que decisões como as trazidas pela defesa não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento daquela Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, da Segunda Turma, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula nº 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar, estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido, foi a decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental

no Recurso Especial nº 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que *“os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática, para torná-la sem efeito”*.

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

*“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.*

*Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.*

*Logo, inexistente qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.*

*O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.*

*Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:*

*Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:*

*Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.*

*Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.*

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão:

*“AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É*



*devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)”.*

Sabido é que, o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Também é corrente, que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade, inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional, se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins, defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade, estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária, ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo, e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo, e também ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Em conclusão, não acolho o argumento defensivo em relação à Sumula nº 166, e a não tributação das operações de transferências realizadas, até mesmo pelo fato de que em todas aquelas ocorridas no período autuado, foram tributadas na origem, o que demonstra que o argumento defensivo ser mera retórica, sem aplicação prática.

Quanto ao ajuste solicitado na defesa pela empresa, o mesmo foi realizado pelos autuantes, o que da mesma forma acolho.

Deste modo, a infração 02 é parcialmente procedente em R\$53.104,73, diante da única alteração de valor desta ter ocorrida no mês de junho, reduzida em R\$62,27 em relação ao valor lançado originalmente, diante do ajuste realizado pelos autuantes atendendo reclame do contribuinte.

Assim, diante das retificações ocorridas no lançamento original, acolho os valores indicados pelos autuantes na informação fiscal e manifestação posterior, consoante demonstrativos elaborados, e julgo o lançamento procedente em parte em R\$341.944,91.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0003/18-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$341.944,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos

Sala de Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2018.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA